

内部監査機能に関する意見書仮案について

中 村

稔

一、まえがき

本稿の目的は、米国内部監査人協会(The Institute of Internal Auditors)内部監査人の責任についての意見書改訂に関する経営組織検討委員会(Organizational Review Subcommittee on Revision to Statement of Responsibilities of the Internal Auditor.)によって作成された「内部監査機能に関する意見書仮案」(“Statement of the Function of Internal Auditing.” 1967.)について、その基本的な問題に関する若干を明らかにすることにある。しかしその内容は別に筆者の創意によったものではなく、Comments on Proposed 1967 Revision to the Statement of Responsibilities of the Internal Auditor に負うところが多いことをお断りしておく。

この意見書は最初一九四七年に公けにされてから、内部監査の意義あるいは定義としてしばしば引用され、種々の点で参考とすべきところが多く、内部監査の本質を考えるため欠くべからざる資料として、現実にきわめて重要視されていることは周知の事実である。その後一九五七年に改訂が行なわれ、今回の再改訂が行なわれるものである。

いいかえれば、この意見書における説明は、一つとして重要ならざるものではなく、これを詳しく解明することによって、内部監査の意義ならびに内容について明らかにすることができる。しかしながら本稿では、あえてその方法を

採用せず、より基本的な問題と思われるものを中心として論述を進めようと思う。すなわち「内部監査人の責任」な

る意見書が、何故に公表され、改訂が行なわれたか、その根本趣旨乃至は方針はどういう点に存するのか、という問題については、本稿ではふれないことにしたい。従って本稿においては、これを三つに分け、内部監査人の責任に関する意見書、内部監査の機能に関する意見書仮案、意見書仮案に関する注解とその問題点につき略述しようと思う。

二 内部監査人の責任に関する意見書

先ず一九五七年度の改訂意見書について、一九四七年度の意見書との実質的変更をみると、内部監査の諸概念がどのような発展を示しているかを明らかに確認することができる。そこで、重要な変更点を指摘しながら、一九五七年度意見書の全文を掲げると次の如くである。

STATEMENT OF RESPONSIBILITIES OF THE INTERNAL AUDITOR

FOREWORD

The first statement of Responsibilities of the Internal Auditor was developed by the Research Committee and approved by the Board of Directors of The Institute of Internal Auditors on July 15, 1947. In the Foreword of that Statement recognition was given to the fact that "new conditions and needs and further development in the professional stature of the internal auditor" might well require future revisions.

The evolution and growth of the internal auditing profession since the issuance of the first Statement necessitated the development of a revised Statement by the Research Committee to express the broader concepts of modern internal auditing.

This present Statement was approved by the Board of Directors on May 30, 1957.

NATURE OF INTERNAL AUDITING

Internal auditing is an independent appraisal activity within an organization for the review of accounting, financial and other operations as a basis for service to management. It is a managerial control, which functions by measuring and evaluating the effectiveness of other controls.

OBJECTIVE AND SCOPE OF INTERNAL AUDITING

The overall objective of internal auditing is to assist all members of management in the effective discharge of their responsibilities, by furnishing them with objective analysis, appraisals, recommendations and pertinent comments concerning the activities reviewed. The internal auditor therefore should be concerned with any phase of business activity wherein he can be of service to management. The attainment of this overall objective of service to management should involve such activities as :

- Reviewing and appraising the soundness, adequacy and application of accounting, financial and operating controls.
- Ascertaining the extent of compliance with established policies, plans and procedures.
- Ascertaining the extent to which company assets are accounted for, and safeguarded from losses of all kinds.
- Ascertaining the reliability of accounting and other data developed within the organization.
- Appraising the quality of performance in carrying out assigned responsibilities.

AUTHORITY AND RESPONSIBILITY

Internal auditing is a staff function rather than a line function. Therefore internal auditor does not exercise direct authority over other persons in the organization, whose work he reviews. 2

The internal auditor should be free to review and appraise policies, plans procedures, and records; but his review and appraisal does not in any way relieve other persons in the organization of the responsibilities assigned to them.

INDEPENDENCE

Independence is essential to the effectiveness of the internal auditing program. This independence has two major aspects.

(1) The organizational status of the internal auditor and the support accorded to him by management are major determinants of the range and value of the services which management will obtain from the internal auditing function. The head of the internal auditing department, therefore, should be responsible to an officer of sufficient rank in the organization as will assure a broad scope of activities, and adequate consideration of and effective action on the findings or recommendations made by him.

(2) Since complete objectivity is essential to the audit function, internal auditors should not develop and install procedures, prepare records, or engage in any other activity which they normally would be expected to review and appraise.

内部監査人の責任

序 言

一九四七年に、内部監査人協会は最初の「内部監査人の責任についての意見書」を発表した。その序文において、「将来において、新しい状況や必要が生じ、また内部監査人の専門家としての能力の向上によって必要とされるような改訂が行われるべきである。」と述べられている。そのとき以来約十年間経過したが、その間にたえず内部監査の専門業務の発展が続けられてきた。それ故内部監査人協会は、意見書の改訂を行なって、現今の状況に適合した広い内部監査の概念を発展することが望ましいものであると信ずる。

この意見書は一九五七年五月三十日の彼員会で承認されたものである。

内部監査の本質

内部監査は、経営管理者への奉仕の基礎として、会計・財務・その他の業務活動を検討するための経営組織内の独立の評価活動である。それは経営管理の一種であって、他の諸管理の有効性を測定し、かつ評価することをその機能としている。

(注) 一九四七年の意見書では、前掲文に引き続いて、「内部監査は本来主に、会計および財務に関する諸事項を取扱うものであるが、業務運営の性格をもつ事項をも取扱って差支えない。(It deals primarily with accounting and financial matters but it may also properly deal with matters of an operating nature.)」と記されていた。

内部監査の目的と範囲

内部監査の全般的目的は、監査した各種の業務活動に関する客観的な分析、評価、勧告や適切な意見をすべての経営管理者に提供して、彼等の責任を最大の能率をもって遂行するよう援助することにある。それ故内部監査担当者

は、経営管理者に役立つものであるかぎり、業務活動の如何なる面にも関連する必要がある。

経営管理者に対するこの全般的な目的を達成するためには、次の活動を行なわなければならない。

- (1) 会計・財務および業務管理の確実性および実施状況を検閲し評価すること。
- (2) 設定された企業の諸方針諸計画および諸手続への準拠の程度を確かめること。
- (3) 会社の諸資産がどの程度正しく経理され、そしてあらゆる種類の危害からどの程度保護されているかを確かめること。
- (4) 経営組織の内部で作成される経理およびその他の資料の信頼度を確かめること。
- (5) 課せられた責任の遂行状況の質を確かめること。

(注) 一九四七年の意見書では、内部監査の全体的目的についての関連活動を、組織体利益の保護 (the protection of the interests of the organization) と組織体の利益増進 (the furtherance of the interests of the organization) に関するものとして二分し、利益の保護については、大ざっぱにまとめて、(4)(3)をあげ、利益の増進については、(1)(4)(2)としてあった。

権限と責任

内部監査はライン機能ではなくスタッフ機能である。それ故に内部監査担当者は経営組織内のその他の人々に対して直接的に権限を行使することなく、その人々の仕事を検閲するものである。

内部監査担当者は諸方針、諸計画、諸手続および諸記録を検閲し、評価することについて自由な立場になければならないが、内部監査担当者の行なう検閲および評定は、組織内のその他の人々に対して、彼等に課せられた責任を如何なる場合においても免除するものではない。

(注) この項目については一九四七年の意見書とくらべ、たいした変更はない。

独立性

独立性は内部監査計画の有効性にとって基本的なものである。この独立性は次の二つの重要な面を持っている。

(1) 内部監査担当者の組織上の地位と経営管理者による内部監査担当者への支持は、経営管理者が内部監査機能から得ることができる奉仕の範囲と価値とを決定する主要な要因である。それ故に、内部監査部門の責任者は、内部監査活動の広い範囲を保証し、そして監査の結果発見した事項やそれにもとづく勧告について十分な考慮や有効な行動がとられるように組織内の適当な地位の役員に所属するようにすべきである。

(2) 完全な客観性が監査機能の基本的なものであるから、内部監査担当者は手続きを改善したり設定したり、記録を作成したり、また検閲と評価が通常行われると予想されるようななどの活動にも従事すべきではない。

(注) 一九四七年の意見書にくらべるとの(2)点が一層はっきりと打出された。

三、内部監査の機能に関する意見書仮案

前項で掲げた一九五七年度の改訂意見書に対して、一九六七年度の再改訂意見書仮案は次の如くである。

STATEMENT OF FUNCTION OF INTERNAL AUDITING

June 21, 1967

NATURE OF INTERNAL AUDITING

Internal auditing is a part of the control function of management. It is a review and appraisal activity which provides an independent evaluation of the adequacy and effectiveness of the various means of control used by management in conducting the organization's activities.

OBJECTIVE AND SCOPE

The over-all objective of internal auditing is to assist all members of management in the effective discharge of their responsibilities, by furnishing them with pertinent analysis, appraisals, recommendations, and comments related to the effectiveness of operations and the control measures applicable to the activities reviewed. 98

The scope of internal auditing coverage should include any phase of business activity where the audit function can be of service to management. This includes such activities as :

- Reviewing and appraising the adequacy of policies, procedures, methods, and other means used to control the activities in accordance with the organization's objectives and plans.
- Appraising the effectiveness of the controls as indicated by the performance in accomplishing the assigned responsibilities.
- Ascertaining the reliability of records, reports and other types of management data used in the conduct and of the organization's activities.
- Ascertaining the adequacy and effectiveness of the means established to account for the organization's assets and to safeguard these assets from loss.

RESPONSIBILITY AND AUTHORITY

The responsibility for internal auditing coverage of activities in the organization should be clearly established

by management policy. The related authority should provide the internal auditor full access to all of the organization's records, properties and personnel relevant to the subject under review.

In performing his function the internal auditor has no direct responsibility for, nor authority over, any of the activities which he reviews. The internal auditing activity operates as a staff function in the organizational structure, providing an advisory service to management. Therefore, the internal audit review and appraisal does not in any way relieve other persons in the organization of the responsibilities assigned to them.

INDEPENDENCE

Independence is essential to the effectiveness of the internal auditing program. This independence has two major aspects.

- (1) The organizational status of the internal auditor and support accorded to him by management are major determinants of the range and value of the services which management will obtain from the internal auditing function. Therefore, the head of the internal auditing department should be responsible to an officer of sufficient rank in the organization as will assure a broad scope of activities, and adequate consideration of and effective action on the findings or recommendations made by the auditor.
- (2) Since complete objectivity is essential to the audit function, internal auditors should not, as a regular duty, develop and install procedures, prepare records, or engage in any other activity which they normally would be expected to subsequently review and appraise.

COORDINATION

In the administration of an effective internal auditing activity, liaison should be established and maintained with all appropriate levels of management. This liaison is essential in keeping the internal auditing function responsive to current changes in activities of the organization. It is also a significant factor in developing the full understanding and use by management of the internal auditing function.

* * * * *

The Statement of Responsibilities of the Internal Auditor was originally issued by The Institute of Internal Auditors in 1947. The continuing development of the profession has resulted in two revisions, in 1957 and——. The current statement embodies the concepts previously established and includes such changes as are deemed advisable in light of the present status of the profession.

内部監査の機能

内部監査の本質

内部監査は経営管理者の管理機能の一分野をなすものである。内部監査は経営組織の諸活動を管理する経営管理者の使用する各種の管理手段の完全性と有効性を独立に評価する検閲および評価活動である。

目的と範囲

内部監査の全般的目的は、すべての経営管理者に、適切な分析、評価、勧告や業務活動の有効性および検閲した諸

活動に適用のできる管理手段に関する意見を提供して、彼等の責任を最大の能率をもって遂行するように援助することである。

内部監査の範囲は、監査機能が経営管理者に役立つものであるかぎり、業務活動のいかなる面にも関連すべきである。これは次のような諸活動が含まれる。

- (1) 経営組織の諸目的と諸計画に従って活動を管理するために使用する諸方針・諸手続・諸方法・およびその他の諸手段の完全性を検閲し評価すること。
- (2) 指示された諸管理の有効性を課せられた責任を遂行するさいの実施の程度を評価すること。
- (3) 経営組織の諸活動を処理するさいに使用する諸記録、諸報告およびその他の経営資料の信頼度を確かめるところ。
- (4) 経営組織の諸資産を經理し、これらの諸資産を損害から保護するために設定された諸手続の完全性と有効性を確かめること。

責任と権限

経営組織における諸活動で、内部監査の責任の範囲は、経営方針によって明確に定められなければならない。責任に相关した権限により、内部監査担当者は検閲下の課題に關係する経営組織の諸記録、諸財産および職員の全てに近づくようにすべきである。

内部監査担当者は自己の機能を遂行するにあたって、彼が検閲する諸活動のいずれについても、直接に責任をもたないし、また権限も有しない。内部監査活動は、経営組織において、経営管理者に助言的奉仕を提供するスタッフ機

能として行われる。それ故に、内部監査の行なう検閲や評価は、経営組織の他の人々に対して、彼等に課せられた責任を如何なる場合においても免除するものではない。

独立性

独立性は内部監査計画の有効性にとって基本的なものである。この独立性は次の二つの主要な面を持っている。

(1) 内部監査担当者の経営組織上の地位と経営管理者による内部監査担当者への支持は、経営管理者が内部監査機能から得ることが出来る奉仕の範囲と価値とを決定する主要な要因である。それ故に、内部監査部門の責任者は、内部監査の活動の広い範囲を保証し、そして監査の結果発見した事項やそれにもとづく勧告について十分な考慮や有効な行動がとられるように、経営組織内の適当な地位の役員に所属するようにすべきである。

(2) 完全な客観性が監査機能の基本的なものであるから、内部監査担当者は、通常の義務として、手続を改善したり、設定したり、記録を作成したり、また後日検閲と評価が通常行なわれると予想されるようなその他の諸活動に従事すべきではない。

調整

内部監査活動を有効に実施するためには、すべての適当な階層の経営管理者との接触を確立し、維持しなければならない。この接触は、経営組織の諸活動の現今の変化に反応的に、内部監査機能を維持することに重要である。それは、内部監査機能を経営管理者が十分に理解し、利用するのを発展させるうえでもまた意味深い要因である。

*

*

*

*

内部監査人の責任に関する意見書は、一九四七年に内部監査人協会によってはじめて発行された。内部監査業務の

たえざる発展のために一九五七年と……に二つの改訂が行なわれた。当意見書は以前に確立された概念を含め内部監査業務の現状に照らして、助言的であると思われるような諸変化を含んでいる。

四 意見書仮案に関する注解とその問題点

内部監査の機能に関する意見書（仮案）は、内部監査の「機能」に関してその重要な問題が何であるかを解明しているものであって、「責任」についてその内容をあきらかにしているわけではない。

その内容は、前項で紹介したとおり、次の五項目から成っている。

- (1) 内部監査の本質
- (2) 目的と範囲
- (3) 責任と権限
- (4) 独立性
- (5) 調整

意見書（仮案）は、内部監査の「機能」に関して五項目に分けて、基本的事項を説明しているわけであるが、その内容が明らかに示しているように、『既存の意見書を精練し、明瞭にするという性質のものであり、^(注)新たに「調整」に関する項目が設けられ、序言が削除され、その資料が脚注に示されるなどの変更が認められているとしても、本質的には、既存の意見書とくらべ、たいした変更はない。

そこで本項では意見書（仮案）の各項目ごとにまず、その変更点を指摘し、そこに明示されていることばかりでなく、含蓄されていることまでを含めて意見書（仮案）の基本的な問題を説明し、必要に応じて既存の意見書までにつ

いて言及したいと思う。

(注) 意見書(仮案)を考慮する趣旨乃至方針は次の如くであった。

『責任に関する意見書の改訂の範囲は潜在的なものを顕在化し、改訂するという仕事に限る。すなわち、これまで非常に努力して築きあげてきた基礎にもとづいて建設し、時代と歩調をあわせて構造を維持するために、必要な個所について改訂しなければならない。しかし、現在変化中のものを改訂すべきではない。』以下、二重括弧の文章は前述の米国内部監査人協会、内部監査人の責任についての意見書に対する改訂に関する経営組織検討小委員の内部監査人の責任に関する意見書に対する。一九六七年改訂版についてのコメントである。(Organizational Review Subcommittee on Revision to Statement of Responsibilities of the Internal Auditor. (Comments on Proposed 1967 Revision to the Statement of Responsibilities of the Internal Auditor.))

(一) 内部監査の本質

- (1) 『内部監査を経営管理者の管理機能であることを的確にした。
- (2) 次に既存の意見書は諸管理の「有効性」だけを示していたが、新たに諸管理の「完全性と有効性」を評価することを明示した。

- (3) これまでにおいては、内部監査の適用範囲を「他の諸管理」という用語で示していたのに対して「経営管理者が使用する各種の管理手段」と改められた。』

すなわち、米国では内部監査制度は経営管理者の経営管理における重要な手段であり、それは経営上のすべての諸問題を、各種の基準と方法にもとづき調査し、現状分析し、その完全性と有効性を批判した報告書を作成し、必要によって建設的改善意見書をも作成し経営者に提出するための独立の評価活動を行なうのである。

(二) 目的と範囲

(1) 『従来述べられていた五つの活動範囲の(2)と(5)を結合することにより活動範囲を四つにいいかえられた。』すなわち既存の意見書の範囲は、要するに、

(1)は各種管理制度とその運用の検討および評価

(2)は諸手続きの準拠の検討および評価

(3)は財産の保全の検討および評価

(4)は経理の信頼の検討および評価

(5)は業務活動の能率性の検討および評価

であるといえる。^(注)

これら五点が同じウェイトで並べられているというよりは、内部監査は(1)と(2)が全般的、最終的な活動目的であつて、(3)(4)(5)は(1)(2)の当然の状況を確認するためであり、また(1)(2)の終局目的のための手段である。したがって提案された意見書は(2)と(5)の結果として若干余分な叙述を結合し、(1)(2)の各種管理制度とその諸手続きに関する準拠性の検討および評価に結集し、前述の内部監査の本質で言及した諸管理の「完全性と有効性」についての評価が再度詳説され強調されている。

(2)『(3)(4)の叙述については、伝統的範囲であり、ある程度、余分であるが、内部監査範囲を認識し、理解するために役立つであろう。』いいかえれば、内部監査の目的は、企業経営を積極的に改善するために、客観的な一定の基準と方法にもとづいて、企業経営業務の一切の分析および批判を行ない。経営政策の目的達成に資するものである。いいかえれば内部監査の機能は、各種の業務の遂行を円滑にし、かつそれを促進するために、業務実施に関する計画、組織、手続き、機能などの業務活動のあらゆる分野にわたって分析し、批判し、評価を与え、欠陥を指摘して改善つ

いての助言および勧告にまでおよぶものである。

(注) この点に関して、井上達雄教授は、「経営管理の一環としての内部監査は、(1)の経営管理制度およびその運用の評価にあり、それは(2)の諸手続きの運営の準拠性の検討を通してこれを評価する「管理監査」に中心があり、(3)(4)はいわゆる「会計監査」(5)は「業務監査」であって、これら(3)(4)(5)はいずれも(1)(2)の管理のための前提であり、また手段たるべきものである。」と考えておられる。(井上達雄著『監査論』中央経済社、昭和四十二年二八頁)

㊦ 責任と権限

(1) 「権限と責任」が提案された意見書では「責任と権限」に変更した。『企業組織の責任についてのこの叙述は会社内で内部監査機能を設立し、承認するさい、実際に必要である。』すなわち内部監査を組織化するということは、要するに抽象的、理念的に考察された内部監査の諸機能を、もつともよく実際に遂行するための手段にすぎない。従って、問題は内部監査機能をどのように観念するかに帰着するのであり、もしかりに業務監査を最広義に理解するならば内部監査の責任をもつ範囲は拡大なものとなり内部監査担当者に対しては当然、強大な権限を賦与しなければならぬはずである。逆に単なる会計記録そのものに内部監査を限定すれば、その責任の範囲は縮小され、また与えられるべき権限は小さいものであっても足りるであろう。内部監査のもつ重要性のために、このような基本的要請を認識することが、やはり賢明である。

(2) その他は既存の意見書と実質的内容は変わりなく、『明瞭性と表現上の改善をうるために配列を若干改めている。』すなわち内部監査の責任と権限の問題は、監査活動は無制限であって、分析・批判を行なうにあたって、何ら他から拘束されることはないが、被監査部門のあらゆる人達に対して、直接に権限を行使したり、または、その業務に直接影響を与えることはできないのである。

(四) 独立性

(1) 『既存の意見書の(2)の叙述へ「内部監査担当者は、通常の義務として、手続きを改善したり、設定したり、記録を作成したり、また後日検閲と評価が通常行なわれると予想されるようなその他の諸活動に従事すべきではない。」を挿入したことである。』このことは内部監査担当者が経営管理者から援助を要請される場合にみられるような経営管理者による特殊な要請、または特殊な割当仕事の可能性を認めたことであり、この問題の新しい解決を示している。

(2) その他は従前と変りない。要するに内部監査の独立性の問題は、内部監査担当者の存在理由となり、内部監査制度の存立条件である。というのは、前述のような独立の評価活動を任務としているからである。すなわち独立の立場から監査を実施するという意味であり、内部監査がその機能を経営組織のなかで発揮し、監査実施の結果を明瞭にするためには、いかなる部課からも干渉を受けない立場でなければならないという意味である。したがって独立性の問題は、内部監査担当者にふさわしい専門職の養成が必要条件であり、また内部監査担当者が監査行為を遂行する上での客観性を保持することが必要となってくる。

(五) 調整

(1) 既存の意見書にはなく新設ではあるが、その趣旨は意見書(仮案)のなかで、明瞭に説明されているから、本稿では解説を省略したい。ただしこの経営管理者との接触の確立と維持の問題は、有効な内部監査機能のために不可欠であることは容易に明らかである。したがって、当意見書に含めることは適切であり、利点も多いように思える。

また、米国においては内部監査制度は大企業ではもれなく実施され、現在では中企業にまで普及され始めている状況である。そして最高経営者に直属する形態がこの十五年間に著しく増加している。^(注)このような傾向は米国にかぎら

ず、我国企業の内部監査制度についても同様で、社長に直属した独立の組織が増加している。

(注) この点については、初期の内部監査は外部の公認会計士が監査する際に用いる会計監査技法をそのまま使用し、会計監査の領域にとどまっていた関係から、経理部または会計部を掌握しているコントローラに所属していた方が便利であったことにもよるが、経営者が企業の経営能率を一層向上させるために、業務成績の厳格な批判を必要とするようになると、内部監査もそれに対応して業務および経営面に監査の重点を移行するようになった。また経営者も内部監査が独立の評価活動を行なう必要を認識して、企業組織面からも経営者直属の内部監査機構の制定をみるようになったのである。すなわち、「米国においても、内部監査制度の創設期には、財務部長またはコントローラーに所属する組織形態が普通であったが、その内部監査機能が企業内部における独立の評価活動としての地歩を固めるにつれて、次第にそれから分離し、この十五年間に最高経営者に直属する形態が著しく増加している」(第一次日米合同内部監査会議日本派遣団編、『躍進するアメリカの内部監査実務』日本内部監査人協会、昭和四十年、三三頁)

脚注

(1) 意見書仮案で明らかな変更は、前に述べた如く「序言」の削除であり、その意見書の歴史と権威の増大に関する資料を脚注として示されている。すなわち、この資料を最初の位置から最後の位置へ変更した理由は、『意見書の主要な位置を、最も重要な主題のために用いるということを単に考慮したからに他ならない。』というのは、意見書は内部監査業務の基本的概念についての権威ある表明であるから、内部監査機能を説明する場合、意見書の発展の歴史よりも『内部監査とは何であり、それはいかに機能するか』が、より重要な問題である。といえるそれ故付随的関連問題よりもむしろ実質的問題を意見書の最も重要な位置に掲げるべきであり、意見書の主題を明らかにするためにこの資料が最後に脚注で示されたといえる。

五 む す び

以上において、まず、一九五七年度の意見書と比較し、次いで一九六七年度の意見書仮案を紹介、その問題点に簡単な考察を加えた。その限りでは、意見書仮案の本質は『時代に歩調をあわせて、構造を維持するために、必要な個所について改訂するが、既存の意見書にすでにおかれている基礎を利用すること』を本質的に要求した改訂の趣旨にまさに従うものである。

しかしながら、はじめにも書いたように、卒直にいつて、内部監査の本質の理解に関しては、深い考究を要すべき問題が多く残されている。定義に即しつつ、内部監査を解釈すれば、それは企業内部において行なわれる監査活動にすぎないが、この制度は抽象的な理論によって生まれたものではなく、企業が必要に迫られて、その実践的活動のなから創り出されたものであるから、これらの監査活動は極めて多様であつて、我国の内部監査論においてしばしば主張されているのは、監査対象による内部監査の体系化であるが、簡単に一つの体系にまとめあげるのは困難である。

なお本稿の資料は日本内部監査人協会理事霜垣誠一郎氏の配慮によるものであり、深甚なる謝意を表する次第である。